

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA - UFSC
CENTRO SOCIOECONÔMICO - CSE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

OTÁVIO MÜLLER

APLICAÇÃO DO CUSTEIO VARIÁVEL NUMA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS
DERIVADOS DO MILHO

FLORIANÓPOLIS
2016

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA - UFSC
CENTRO SOCIOECONÔMICO - CSE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

OTÁVIO MÜLLER

APLICAÇÃO DO CUSTEIO VARIÁVEL NUMA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS
DERIVADOS DO MILHO

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Altair Borgert

FLORIANÓPOLIS

2016

OTÁVIO MÜLLER

APLICAÇÃO DO CUSTEIO VARIÁVEL NUMA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS
DERIVADOS DO MILHO

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média)....., atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo mencionado.

11/07/2016

Prof. Dr. Altair Borgert

Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Prof. Dr. Joisse Antônio Lorandi

Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Msc. Luiza Santangelo Reis

Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Florianópolis

2016

RESUMO

MÜLLER, Otávio. **Aplicação do custeio variável numa indústria de alimentos derivados do milho**. 2016. 36 fls. Monografia – Curso de Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Entender a estrutura de custos e suas implicações na lucratividade da empresa é uma ferramenta importante para a tomada de decisão. O presente estudo tem por objetivo identificar o processo produtivo de uma indústria de alimentos, levantar seus custos de produção e aplicar os elementos do custeio variável. A pesquisa se caracteriza como um estudo de caso do tipo exploratório, com abordagem qualitativa. O estudo de caso foi realizado na indústria AFEL Pamonharia Sabor do Milho, que produz produtos derivados do milho, com análise do mês de julho de 2015. Constatou-se que a empresa não faz uso de ferramentas gerenciais para tomada de decisão. Com análise da estrutura de custos da indústria e seu mix de produtos, foi possível estabelecer duas importantes ferramentas gerenciais, a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio. A análise mostrou que o ponto de equilíbrio da empresa é de 321,89 unidades, sendo a pamonha doce o produto mais lucrativo. Os resultados obtidos mostram que os produtos comercializados possuem uma alta rentabilidade e que a empresa opera muito acima de seu ponto de equilíbrio.

Palavras-chave: Custeio Variável. Margem de Contribuição. Ponto de Equilíbrio.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Custo variável da pamonha salgada e doce

Quadro 2: Custo variável do suco de milho

Quadro 3: Salários e encargos sociais da produção

Quadro 4: Lista de bens imobilizados da empresa

Quadro 5: Outros custos fixos incorridos pela empresa

Quadro 6: Preço de venda

Quadro 7: Margem de contribuição

Quadro 8: Custos fixos totais da indústria em julho de 2015

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Contribuição para cobrir os custos fixos por produto

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	9
1.2 OBJETIVOS	10
1.3 JUSTIFICATIVA	11
1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	12
1.4.1 ENQUADRAMENTO.....	12
1.4.2 COLETA DOS DADOS DA PESQUISA.....	13
1.5 LIMITAÇÕES.....	13
1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA	13
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS	15
2.2 CUSTEIO VARIÁVEL	16
2.2.1 CUSTOS FIXOS	16
2.2.2 CUSTOS VARIÁVEIS.....	17
2.3 ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO	17
2.3.1 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	17
2.3.2 PONTO DE EQUILÍBRIO.....	18
2.4 ESTUDOS ANTERIORES	19
3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	20
3.1 A EMPRESA.....	20
3.2 PROCESSO PRODUTIVO	20
3.2.1 PRODUÇÃO DA PAMONHA SALGADA E DOCE	21
3.2.2 PRODUÇÃO DO SUCO DE MILHO	22
3.3. ANÁLISE DOS DADOS	22
3.3.1 CUSTOS VARIÁVEIS DA PAMONHA.....	22
3.3.2 CUSTOS VARIÁVEIS DO SUCO DE MILHO	24
3.3.3 CUSTOS FIXOS	25
3.3.3.1 MÃO DE OBRA	25
3.3.3.2 DEPRECIAÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO.....	27
3.3.3.3 OUTROS CUSTOS E DESPESAS FIXOS	28

3.4 PREÇO DE VENDA.....	29
3.5 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	30
3.6 PONTO DE EQUILÍBRIO.....	30
4. CONCLUSÃO.....	33

1. INTRODUÇÃO

Com o crescente avanço tecnológico e avanço da concorrência, as empresas buscam oferecer um produto de maior qualidade e com custos de produção reduzidos. Com o mercado ditando o preço desses produtos, as empresas precisam na diminuição de seus gastos encontrar o caminho para maximizar seu resultado.

Neste cenário, a contabilidade de custos torna-se uma ferramenta necessária, não só por controlar os gastos da empresa, mas também como afirma Martins (2009, p. 22), “os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões em uma empresa”.

Neste sentido, como o preço tem forte influência do mercado, é indispensável que as empresas contem com um bom controle de seus custos, assegurando sua rentabilidade.

Segundo Nakagawa (1993), as empresas que sofrem competição no mercado procuram reduzir seus custos eliminando desperdícios, que são formas de custos que sob a ótica do consumidor não agregam ao valor do produto.

Utilizando-se de um sistema de custeio é possível saber, segundo Martins (2009), se o produto é rentável e se é possível reduzir seus custos. Ou seja, se o produto tem lucratividade dentro do mercado que está inserido. Além disso, os gestores podem planejar suas ações, a exemplo da compra de matéria-prima.

Desse modo, uma empresa com um sistema de custeio em operação tem acesso a informações de grande valor para a administração, demonstrando onde estão sendo aplicados os recursos despendidos na produção e trazendo um controle sobre seus custos.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Esta pesquisa propõe aplicar o Método de Custeio Variável em todos os produtos de uma indústria do setor de alimentos, classificar seus gastos e analisar os resultados obtidos.

A empresa objeto de estudo deste trabalho é de administração familiar e não conhece os seus custos. Com a competição acirrada, faz-se necessário cada vez

mais ter um bom controle sobre os custos de produção. Segundo Perez Junior, Oliveira e Costa (2001) apurar os custos de produção de uma empresa tem o objetivo de apurar os custos dos produtos, para melhoria de processos, gerencial e otimização de resultados. Ainda segundo Alves, Rocha e Almeida (2005, p. 3):

Devido às grandes mudanças em diversos aspectos da economia como melhoria dos processos de fabricação e a globalização dos mercados que provocam uma competitividade cada vez maior, seja em empresas industriais, comerciais ou de serviços, a análise de custo torna-se altamente relevante quanto à tomada de decisão de uma empresa.

Na literatura há vários métodos para apurar os custos dos produtos e serviços das empresas, que podem ser utilizados pelos administrados para auxiliar sua gestão.

Nesta pesquisa adotou-se o custeio variável. O custeio variável se destaca por atribuir aos custos dos produtos somente os custos e despesas variáveis, o que possibilita uma análise da lucratividade individual dos produtos e ajuda na formação dos preços.

A partir das observações expostas, o presente trabalho procura responder à seguinte questão: qual a composição dos custos de uma indústria de alimentos, com base no custeio variável?

1.2 OBJETIVOS

Para responder à pergunta de pesquisa, é apresentado como objetivo geral deste trabalho, analisar pela ótica do custeio variável os custos de uma indústria de alimentos. Para alcançar o objetivo geral, têm-se os objetivos específicos:

- a) Identificar o processo produtivo da indústria objeto de estudo;
- b) Levantar os respectivos custos de produção;
- c) Aplicar os elementos do custeio variável.

1.3 JUSTIFICATIVA

Este trabalho se justifica pelo novo ponto de vista que dará à administração da empresa e também pelas informações de relevância que irá trazer sobre os custos de produção, que podem auxiliar na tomada de decisão.

O objeto da contabilidade é o patrimônio e suas variações, pode ser utilizado pelos gestores das organizações como ferramenta para tomada de decisão. Assim, prepara as empresas para enfrentar a competitividade, avaliar e reduzir custos. Contribui com sua sobrevivência e maximização dos resultados. Conforme Marion (2006, p. 23):

A Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões.

Uma forma de maximizar os lucros da empresa é ter um bom controle de custos, oferecendo ao mercado produtos competitivos. De acordo com Porter (1997, p. 91), "uma das formas de obter uma vantagem competitiva em relação aos concorrentes é adotar uma estratégia de custos baixos".

Para mensurar e controlar os custos da indústria foi adotado o Custeio Variável por trazer informações relevantes para a tomada de decisão. Martins (2009, p. 202) diz:

Do ponto de vista decisorial, verificamos que o Custeio Variável tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa; também o resultado medido dentro do seu critério parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixos e tratá-los contabilmente, como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades.

O estudo se torna relevante por ser realizado em uma empresa que não possui implantado um sistema de custos, trazendo essa informação à administração que poderá conhecer seus custos e auxiliar na gestão da empresa. Com a aplicação do custeio variável a empresa também conhecerá a margem de contribuição do seus produtos e ponto de equilíbrio.

1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O método deve retratar os procedimentos utilizados na pesquisa, demonstrando o caminho seguido no processo de investigação, como abordam Lakatos e Marconi (1992, p. 40), “o método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo [...] traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”.

1.4.1 Enquadramento

A pesquisa proposta neste trabalho se caracteriza como um estudo do tipo exploratório, que de acordo com Gil (2002, p.41) “[...] tem o objetivo de proporcionar maior familiaridade com o problema, tendo em vista a torná-lo mais explícito [...]”, é normalmente utilizado quando se procura buscar uma visão mais aproximada de determinado tema, cujo conhecimento ainda não permite hipóteses mais precisas. O objetivo deste tipo de pesquisa é se tornar mais familiar com o problema, deixando-o mais explícito ou a construir hipóteses. Deste modo, a pesquisa busca identificar a estrutura de custos de uma indústria de alimentos, analisando os custos pelo método do custeio variável.

Dentre os diversos tipos de pesquisa científica, foi adotado neste trabalho o estudo de caso. Segundo Gil (1992), o estudo de caso é caracterizado por ser um estudo profundo e exaustivo, permitindo um amplo e detalhado conhecimento do objeto estudado. No estudo realizado, o custeio variável é utilizado para proporcionar à indústria AFEL Pamonharia Sabor do Milho, localizada no município de Santo Amaro da Imperatriz - SC, uma compreensão de sua estrutura de custos.

A coleta de dados foi efetuada de fontes primárias e secundárias. Foram feitas entrevistas com o administrador da empresa e obteve-se acesso a documentos fiscais, contábeis e gerenciais da empresa. Também foram realizadas visitas à empresa.

A abordagem do problema é quali-quantitativa. Segundo Beuren (2003, p. 92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas”, visto que identificar a

estrutura dos custos de uma indústria e quantificar seus valores. Os procedimentos utilizados para coleta de dados foram entrevista, observação e análise documental. Segundo Gil (2002, p. 45) “documental vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa”.

1.4.2 Coleta dos Dados da Pesquisa

A coleta dos dados utilizados nesta pesquisa foi feita com visitas à empresa, entrevistas com o proprietário e uso de controles gerenciais. Foram fornecidos dados referente à produção dos três produtos comercializados pela empresa: pamonha salgada, pamonha doce e o suco de milho. Todos os dados coletados referem-se ao mês de julho de 2015.

A descrição dos processos produtivos foi elaborada com a informações coletadas nas visitas e com ajuda do proprietário em entrevista. O proprietário concordou com a utilização das informações da empresa neste trabalho.

1.5 LIMITAÇÕES

Pelo fato do estudo ter sido realizado em apenas uma empresa, os resultados desta pesquisa ficam restritos à empresa objeto deste trabalho, de acordo com suas características, peculiaridades e custos incorridos no decorrer do seu processo de produção. Entretanto, podem ser realizadas comparações com outras empresas do mesmo setor.

1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos. No primeiro capítulo encontra-se a introdução, onde é abordado o tema e problema da pesquisa, o objetivo geral e específicos, a justificativa, metodologia, delimitação da pesquisa e organização da pesquisa.

No segundo capítulo se localiza a fundamentação teórica, onde é discorrido sobre a contabilidade de custos, o custeio variável, custos fixos, custos variáveis, margem de contribuição e ponto de equilíbrio.

No terceiro capítulo desenvolve-se o estudo de caso da AFEL Pamonharia Sabor do Milho, e uma breve apresentação da empresa onde será aplicado o sistema de custeio.

Por fim, são apresentadas as considerações finais do estudo, com recomendações para futuros trabalhos.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

No desenvolvimento de um trabalho científico, é importante um forte embasamento teórico, que serve de alicerce para uma melhor compreensão dos termos e conceitos abordados. Dessa forma, o presente capítulo tem como objetivo revisar os principais tópicos para melhor compreensão deste estudo.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

De acordo com Martins (2009), a Contabilidade de Custos nasceu no século XVIII, com a Revolução Industrial, quando se tornou necessário conhecer o valor dos estoques.

Nas indústrias, para se chegar ao valor dos produtos se faz necessário um cálculo mais complexo do que nas empresas comerciais, que utilizam do preço de compra para avaliar seus estoques.

Para Martins (2009) a contabilidade de custos passou nas últimas décadas de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para uma importante ferramenta de controle e decisão gerencial.

Segundo Leone (1983, p. 13), “a contabilidade de custos, engloba técnicas da contabilidade geral e extracontábeis para o registro, organização, análise e interpretação dos dados relacionados à produção ou à prestação de serviços [...]”. Dessa forma, a Contabilidade de Custos não precisa se prender à legislação ou os princípios contábeis.

Fernandes (2005), diz que:

Entretanto para que as organizações possam fazer uso dos benefícios gerados pela contabilidade de custos é necessário que os administradores tenham o entendimento da separação entre os custos e despesas e também conheçam a classificação dos custos uma vez que essa classificação é imprescindível para identificar o sistema de custeio que melhor aplica ao perfil da empresa.

Para que as empresas possam se beneficiar das informações geradas pela contabilidade de custos, faz-se necessário que seja feita uma adequada separação

entre os gastos, custos e despesas e escolhido o sistema de custeio mais adequado ao perfil da entidade.

2.2 CUSTEIO VARIÁVEL

No Custeio Variável, são alocados aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis. Os custos fixos são reconhecidos como despesas do período, sendo apurados diretamente no resultado. Seu objetivo é identificar a margem de contribuição dos produtos. Segundo Martins (2009) custeio variável é o método em que há a apropriação de todos os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos. Dessa forma, os estoques serão compostos apenas pelos custos variáveis.

Entretanto, o Custeio Variável não pode ser utilizado para mensurar o estoque contábil. Conforme Martins (2009, p. 145):

Mas os Princípios Contábeis hoje aceitos não admitem o uso de Demonstrações de Resultados e de Balanços avaliados à base do Custeio Variável; por isso, esse critério de avaliar estoque e resultado não é reconhecido pelos Contadores, pelos Auditores Independentes e tampouco pelo Fisco.

Para Fischer et al. (2006), o Custeio Variável também pode ser referido como Custeio Direto, visto que são alocados aos produtos em sua maioria os custos diretos. Como o Custeio Variável não pode ser utilizado como método para mensurar os estoques, segundo Ducati e Silva (2014) é utilizado a nível gerencial para a tomada de decisão.

2.2.1 Custos Fixos

Os custos fixos podem ser definidos como “aqueles que independem do volume de produção ou venda. Representam a capacidade instalada que a empresa possui para produzir e vender bens ou serviços.” (SANTOS, 2001, p. 75). Dessa forma, os custos fixos da empresa não variam de acordo com o volume produzido no período, não havendo relação direta entre o volume de produção e o custo fixo. “As alterações nos custos fixos ocorrem independentemente do volume produzido dentro de determinada estrutura de produção.” (KROENKE; SÖTHE; SCARPIN, 2011, p. 3).

2.2.2 Custos Variáveis

Para Lunkes (2013, p. 113), custo variáveis “são aqueles cujos valores alteram-se em função do volume de fabricação da empresa”. Conforme Santos e Bomfim (2012, p. 3):

Os custos variáveis são os custos que variam de acordo com o volume produzido. Se não houver quantidade produzida, o custo variável será nulo. Eles aumentam à medida que aumenta a produção. Por exemplo, o valor global de consumo das matérias-primas e embalagens por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade produzida, maior será seu consumo.

São os custos diretamente envolvidos na produção de um bem ou serviço e que variam de acordo com o volume de produção.

2.3 ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO

Segundo Wernke et al. (2011), a adoção do custeio variável permite que a empresa utilize os benefícios informativos oriundos da análise Custo/Volume/Lucro. A Análise de Custo/Volume/Lucro os reflexos que as mudanças nos volumes de vendas causam na lucratividade da organização. Segundo Biscaro (2006, p. 2):

Os administradores usam esta análise como uma ferramenta para ajudá-los a responder questões que envolvam expectativas quanto ao que acontecerá com o lucro se houverem modificações nos preços de venda, nos custos e no volume vendido.

A análise Custo/Volume/Lucro destaca dois importantes indicadores: Margem de Contribuição e Ponto de Equilíbrio.

2.3.1 Margem de Contribuição

A Margem de Contribuição é o valor resultante da diferença entre a receita da venda do produto e seus custos e despesas variáveis. O valor resultante é quanto o produto está contribuindo para pagar os custos e despesas fixos da empresa e formar o lucro. Leone (2000, p. 393) diz que margem de contribuição "é a diferença entre a receita proporcionada pelo produto, processo, serviço, atividade ou qualquer

outro segmento da empresa e os seus custos diretos e variáveis". A margem de contribuição pode ser encontrada com a fórmula:

$$\text{Margem de Contribuição} = \text{Preço de Venda} - (\text{Custos Variáveis} + \text{Despesas Variáveis})$$

Conhecendo a margem de contribuição é possível identificar a quantidade de produtos que a empresa precisa vender para cobrir os custos e despesas fixos contribuir com o lucro.

2.3.2 Ponto de Equilíbrio

O ponto de equilíbrio é uma ferramenta gerencial de tomada de decisão, calculado com a margem de contribuição apurada pelo método do custo variável. Conforme Martins (2009, p. 185), “nasce da conjugação dos Custos e Despesas Totais com as Receitas”. É resultado da soma dos custos e despesas fixos dividido pela margem de contribuição unitária do produto.

Segundo Atkinson et al. (2000), ponto de equilíbrio é atingido quando o montante das vendas cobre os custos fixos. O ponto de equilíbrio permite nos mostrar quando o total das receitas se iguala ao total dos custos e despesas. Com essas informações é possível o administrador saber quantos produtos ele terá que vender para cobrir suas despesas ou volume de vendas necessário para atingir determinada lucratividade. Dessa forma, o ponto de equilíbrio pode ser encontrado com a aplicação da seguinte fórmula:

$$\text{Ponto de equilíbrio} = \frac{(\text{Custos Fixos} + \text{Despesas Fixas})}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

Entretanto, a fórmula citada tem aplicação somente quando a empresa comercializa apenas um produto. Como a maioria das empresas comercializa vários produtos, sua utilização fica restrita a poucas situações. Para Wernke (2011), para empresas que comercializam mais de um produto, deve-se calcular o “ponto de equilíbrio mix”. Para encontrar este ponto de equilíbrio, utiliza-se a seguinte fórmula:

$$PE\ mix = \frac{(Custos\ Fixos + Despesas\ Fixas)}{\frac{\sum(MC\ unitária\ por\ produto \times Volume\ de\ venda\ por\ produto)}{\sum Volume\ de\ venda\ por\ produto}}$$

Para Atkinson et al. (2000, p. 183), “compreender o comportamento dos custos em resposta às mudanças nos níveis de atividades de produção e vendas é claramente crítico para a administração de muitas empresas”. Utilizar o ponto de equilíbrio como ferramenta gerencial permite dar ao administrador a visão dos reflexos da gestão do custo dos produtos na lucratividade da empresa.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Outros estudos também tiveram como proposta implementar um método de custeio, que podem servir de comparação.

Pode-se citar o trabalho de Rotolo (2015), que realizou uma análise custo/volume/lucro em uma microcervejaria. O valor unitário da margem de contribuição encontrado foi R\$ 4,31 por litro de chope produzido, com uma margem de lucro de 33,20%. Calculou-se também o ponto de equilíbrio, de 2.623,89 litros.

Souza (2011), em seu trabalho aplicou o custeio variável em uma escola privada de educação infantil e ensino fundamental. A margem de contribuição média por aluno encontrada foi de R\$ 1.923,48. Calculou-se a média, pois foi encontrado um valor diferente para cada turma. A turma mais lucrativa foi o 2º Ano, com lucro de R\$ 18.093,83.

Também se pode citar o trabalho Aplicação do custeio variável como ferramenta para a tomada de decisão: um estudo de caso de uma indústria de alimentos (SOARES, 2010). Neste trabalho foi aplicado o custeio variável em uma indústria que fabrica pipocas e salgadinhos para micro-ondas. Nos resultados, apurou-se o ponto de equilíbrio em 8.301.565 unidades vendidas, com a receita no ponto de equilíbrio de R\$ 4.984.661,56.

3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo é apresentado um histórico da empresa alvo do estudo, a descrição do seu processo produtivo da empresa e análise dos dados coletados.

3.1 A EMPRESA

A empresa, objeto do estudo é a AFEL Pamonharia Sabor do Milho foi fundada no município de São José – SC no ano 2000, cujos dirigentes permitiram a sua identificação. No início, a empresa contava apenas com um funcionário e três membros familiares na produção. Atualmente a empresa tem três funcionários na produção.

Com o passar do tempo, notou-se a necessidade de instalar a empresa em uma localização mais próxima da fonte da principal matéria-prima, o milho. No ano de 2004 a empresa instalou-se em Santo Amaro da Imperatriz – SC.

A empresa produz três tipos de produtos: pamonha salgada, pamonha doce e suco de milho. As pamonhas são vendidas para redes de supermercados e quiosques em pacotes de 50 unidades. O suco de milho é vendido em embalagens 10 litros a um distribuidor.

3.2 PROCESSO PRODUTIVO

A indústria analisada fabrica continuamente seus produtos, de acordo com a demanda determinada pelo mercado. Há uma variação de ciclo anual na sua demanda pela sazonalidade do mercado, sendo o verão a época com maior demanda.

A matéria-prima para o preparo dos produtos são o milho verde, leite, óleo, açúcar e sal. Conforme as condições climáticas e outros fatores o milho pode ter uma variação na qualidade, chamada de rendimento. O pagamento ao fornecedor de milho é feito de acordo com o rendimento do milho entregue, sendo pago o valor de 52 centavos para cada pamonha produzida. Em média, são necessárias 1,5 espigas de milho para produzir uma pamonha e 2,5 espigas para produzir um litro de

suco de milho. O milho utilizado na produção da pamonha e do suco de milho é da mesma qualidade.

O restante dos ingredientes são adquiridos de distribuidores de alimentos. O açúcar é comprado em fardos de 5kg, ao custo de R\$ 8,60. O óleo é comprado em embalagem de 1 litro, ao custo de R\$ 2,49. O leite custa R\$ 2,10 cada caixa de 1 litro. Por último temos o sal, ao custo de R\$ 2,70 cada pacote de 1kg. Todos os preços são do mês de julho de 2015.

Para descrever o processo de produção da empresa foi realizada uma entrevista com o proprietário e contou com visitas à empresa.

3.2.1 Produção da Pamonha Salgada e Doce

A primeira etapa para se produzir pamonha é transformar o milho verde em massa de milho. Para isso, o milho verde é descascado e ralado em uma máquina. A palha do milho gerada neste processo é armazenada para uso em uma etapa futura. A massa do milho é depositada em uma bacia chamada de medida. Cada medida de massa de milho é utilizada para se fabricar 185 pamonhas. Em média, são utilizadas 278 espigas de milho verde em cada medida. Nesta bacia são adicionados o resto dos ingredientes.

Os restantes dos ingredientes são adicionados sem ordem específica, e misturados para homogeneizar a massa. Para a fabricação da pamonha doce, é adicionado 5kg de açúcar, 1 litro de óleo e 165g de sal. Na fabricação da pamonha salgada, é adicionado 1 litro de óleo e 330g e sal. A massa pronta pode ser levada para o preparo da pamonha ou acondicionamento no freezer de armazenamento para preparo futuro.

Para o preparo da pamonha, a palha do milho é dobrada em uma forma de casca e preenchida com a massa. A pamonha é fechada com um elástico, ficando pronta para o cozimento. A pamonha é levada para uma panela com água, aquecida por um fogão a gás, ficando em cozimento por 25 minutos após a água atingir a temperatura de fervura. Depois de cozida, a pamonha é levada para uma mesa de resfriamento, onde fica por mais 25 minutos. Após o resfriamento as pamonhas são embaladas em pacotes de 50 unidades e levadas para o freezer de congelamento.

No dia seguinte os pacotes são transferidos para o freezer de armazenamento, prontas para a venda.

As pamonhas são distribuídas pela empresa a redes de supermercados e lanchonetes na região da grande Florianópolis.

3.2.2 Produção do Suco de Milho

Da mesma forma como é feito no processo de produção da pamonha, o milho verde é descascado, ralado e depositado na mesma bacia com a medida que produz 185 pamonhas. Essa mesma medida irá produzir 110 litros de suco de milho.

Os outros ingredientes são adicionados nesta mesma bacia: 92 litros de leite, 7,5kg de açúcar e 15g de sal. A mistura resultante é levada para uma máquina que consiste em um tacho aquecido a gás com um misturador automático. A mistura é cozida a temperatura de 90°C por duas horas, resultando no suco de milho.

Logo após o cozimento, o suco ainda quente é acondicionado em embalagens plásticas com volume de 10 litros e levado a um freezer desligado com gelo e água, repousando por meia hora. Segundo o proprietário, este processo de pasteurização substitui o uso de conservantes para preservar o suco, que possui validade de 14 dias. As embalagens de suco de milho são levadas para um freezer de armazenamento, onde ficam até serem distribuídos. Toda a produção de suco de milho é vendida a um distribuidor que busca o produto na indústria.

3.3. ANÁLISE DOS DADOS

Os custos e despesas da indústria foram classificados como custos variáveis e custos fixos, conforme identificados no processo de produção da indústria.

3.3.1 Custos Variáveis da Pamonha

Os custos variáveis são aqueles que variam de acordo com o volume de produção. Na produção da pamonha foram identificados os seguintes custos variáveis:

- As matérias primas como o milho verde, açúcar, óleo e sal estão diretamente relacionadas com o volume de produção, seus custos devem ser apropriados

durante o processo de produção. Na pamonha salgada não é utilizado açúcar. Na pamonha doce o açúcar é utilizado, entretanto apenas metade do sal utilizado na salgada entra na receita.

- O gás GLP utilizado no cozimento da pamonha provém de um cilindro em uma central de gás, abastecido quinzenalmente por uma empresa distribuidora de gás GLP à granel. A indústria testa anualmente o rendimento do fogão e no ano de 2015 constatou-se um custo de 5 centavos para cada pamonha cozida.

- Cada pamonha tem sua palha presa com elástico, cerca de 16 cm de elástico é utilizado em cada uma. O preço do elástico é R\$ 10,50 o rolo de 500 metros.

- As pamonhas são embaladas em pacotes de 50 unidades. O preço da embalagem é R\$ 15,00 cada pacote com 40 embalagens.

- Em cada embalagem é colada uma etiqueta com a logomarca da empresa e outras informações. Foi pago R\$ 1.100,00 no último lote comprado, de 10.000 etiquetas.

Não há adição de conservantes nas pamonhas, possuindo validade de 90 dias em congelamento.

A água utilizada no cozimento da pamonha é reutilizada até o final do dia, não tendo um número exato de quantos litros de água são necessários para cozinhar cada unidade. A maior parte do consumo da água é utilizada na limpeza da fábrica e seus equipamentos, dessa forma o consumo da água no cozimento não foi considerado custo variável.

O mesmo ocorre com a energia elétrica, com a maior parte do consumo utilizado para alimentar os freezers e sem medidores específicos para as máquinas diretamente relacionadas com a produção. Desse modo, também não sendo classificados como custo variável.

Como a empresa vende as pamonhas apenas em embalagens de 50 unidades, apurou-se o custo variável unitário de cada embalagem. A embalagem de 50 unidades de pamonha salgada somou custo variável de R\$ 30,07 e a de pamonha doce de R\$ 32,27, conforme quadro 1:

Quadro 1 - Custo variável da pamonha salgada e doce

Item	Valor Pamonha Salgada	Valor Pamonha Doce
Milho Verde	R\$ 26,00	R\$ 26,00
Açúcar	R\$ -	R\$ 2,32
Óleo	R\$ 0,67	R\$ 0,67
Sal	R\$ 0,24	R\$ 0,12
Elástico	R\$ 0,17	R\$ 0,17
GLP	R\$ 2,50	R\$ 2,50
Embalagem	R\$ 0,38	R\$ 0,38
Etiqueta	R\$ 0,11	R\$ 0,11
TOTAL	R\$ 30,07	R\$ 32,27

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados coletados (2015).

Conforme o quadro 1, a maior parte dos custos variáveis da pamonha provém de sua principal matéria-prima, o milho verde. Na produção da pamonha doce, o segundo custo com maior incidência é o açúcar. Como no processo de produção da pamonha salgada não é utilizado açúcar, o gás GLP utilizado no processo de cozimento fica com a segunda posição.

3.3.2 Custos Variáveis do Suco de Milho

Na produção do suco de milho, foram identificados os seguintes custos variáveis:

- As matérias primas utilizadas na produção do suco de milho são o milho verde, leite, açúcar e sal, seus custos estão diretamente associados ao volume de produção e devem ser apropriados durante o processo de produção.

- O gás GLP utilizado no cozimento do suco não tem ligação com o sistema de gás empregado no fogão da pamonha. Para o aquecimento do tacho de suco de milho, é utilizado um botijão convencional de cozinha. O custo do botijão é de R\$ 45,00 e tem autonomia para o preparo de 5 tachos de suco de milho, cada um com produção de 110 litros de suco de milho

- O suco de milho é vendido apenas em embalagens com volume de 10 litros. O custo de cada embalagem é de R\$ 2,50. Cada embalagem de suco de milho é vendida acompanhada de 40 copos plásticos com a logomarca da empresa. Os copos são comprados em lotes de 3.000 unidades ao custo de R\$ 123,00.

Para os custos variáveis do suco de milho, apurou-se o valor de cada embalagem com volume de 10 litros, somando-se o valor de R\$ 32,44 conforme quadro 2:

Quadro 2 - Custo variável do suco de milho

Item	Valor (R\$)
Milho Verde	R\$ 8,75
Leite	R\$ 17,56
Açúcar	R\$ 1,17
Sal	R\$ -
GLP	R\$ 0,82
Embalagem	R\$ 2,50
Copos plásticos	R\$ 1,64
TOTAL	R\$ 32,44

Conforme o quadro 2, a o item de maior valor para a produção do suco de milho é o leite que compõe a maior parte do volume total produzido. Dos 110 litros de suco de milho produzidos, 92 litros são compostos apenas por leite. O segundo item com maior custo variável é o milho verde, que dá o sabor característico de milho ao produto. Apesar de o sal fazer parte do processo produtivo, seu custo calculado para cada embalagem com volume de 10 litros foi de menos de 4 décimos de centavo, sendo desconsiderado por não ter um valor expressivo.

3.3.3 Custos Fixos

Os custos fixos são aqueles que seu valor independe do volume de produção da empresa. Os custos fixos identificados no processo produtivo da pamonha foram os salários e encargos sociais, depreciação de ativo imobilizado, energia elétrica, aluguel, combustível e despesas administrativas diversas.

3.3.3.1 Mão de Obra

A mão de obra foi considerada um custo fixo, pois os funcionários recebem salários fixos mensais, não recebem horas extras e não trabalham por produção. Os custos com mão de obra não variam em relação com a produção.

A empresa mantém seis funcionários encarregados das tarefas de produção, três auxiliares de produção, dois auxiliares e cozinha e um cozinheiro. As atividades do auxiliar de produção são de descascar e ralar o milho. O auxiliar de cozinha prepara a massa da pamonha e a mistura do suco. O cozinheiro é responsável pelo cozimento da pamonha e do suco de milho.

Os auxiliares de cozinha e cozinheiro são responsáveis por embalar as pamonhas e o suco de milho. Quando algum funcionário fica ocioso, ele pode ser delegado para outra tarefa. Todos ajudam na limpeza dos instrumentos, máquinas, mesas e chão.

Para coletar os valores de salários e encargos sociais, foi utilizada como base a folha de pagamento do mês de competência de julho de 2015, com pagamento no 5º dia útil de agosto. Com base no salário foram calculadas as provisões de 13º salário, Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e provisões de FGTS sobre 13º salário e férias.

As provisões de 13º salário e de férias foram calculadas aplicando-se um doze avos sobre o salário base.

Para chegar ao valor de despesa com FGTS, somou-se o encargo sobre o salário base calculado com aplicação de 8% sobre o valor, e as provisões de FGTS sobre 13º salário e férias também calculado com aplicação de 8% sobre os valores de provisão do mês.

Não foi apurado valor de INSS, pois a empresa está enquadrada no Simples Nacional, sendo o encargo recolhido mensalmente descontado do funcionário. Assim, não há despesa para a empresa.

Os salários e encargos sociais dos funcionários somaram R\$ 7.935,19 no mês de julho de 2015 conforme quadro 3:

Quadro 3 – Salários e encargos sociais da produção

Função	Salário	Provisões 13º salário	Provisões Férias	FGTS
Auxiliar de Produção	R\$ 1.705,85	R\$ 142,15	R\$ 142,15	R\$ 147,44
Auxiliar de Produção	R\$ 749,58	R\$ 62,47	R\$ 62,47	R\$ 67,55
Auxiliar de Produção	R\$ 1.529,35	R\$ 127,45	R\$ 127,45	R\$ 135,50
Auxiliar de Cozinha	R\$ 565,00	R\$ 47,08	R\$ 47,08	R\$ 52,73
Auxiliar de Cozinha	R\$ 565,00	R\$ 47,08	R\$ 47,08	R\$ 52,73
Cozinheiro	R\$ 1.200,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 112,00
TOTAL	R\$ 6.314,78	R\$ 526,23	R\$ 526,23	R\$ 567,95

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados coletados (2015).

3.3.3.2 Depreciação de Ativo Imobilizado

As depreciações dos bens do ativo imobilizado foram consideradas como custos fixos, já que o método utilizado para depreciar os bens foi o linear. Levou-se em consideração a dificuldade de identificar a relação entre o uso desses ativos pela produção e mensurar seu desgaste.

Para o desenvolvimento de suas atividades, a empresa precisou adquirir diversos bens classificados como ativo imobilizado. Para Iudícibus et al. (2013), o ativo imobilizado é composto por todos os bens de permanência duradoura, destinados à manutenção das atividades da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade.

Os bens utilizados na operação foram depreciados de forma linear de acordo com o tempo de vida útil estimado pela empresa. A seguir o quadro 4 com a lista de todos os bens de ativo imobilizado da empresa, seu valor, sua vida útil estimada, tempo de uso e depreciação mensal.

Quadro 4 - Lista de bens imobilizados da empresa

Qtde.	Bem	Valor	Vida útil estimada	Tempo de uso	Depreciação mensal
7	Freezer Vertical	R\$ 9.100,00	12 anos	1 a 10 anos	R\$ 63,19
10	Freezer Horizontal	R\$ 17.500,00	12 anos	1 a 10 anos	R\$ 121,53
1	Máquina de ralar milho	R\$ 6.200,00	10 anos	2 anos	R\$ 51,67
1	Tacho para suco de milho	R\$ 3.900,00	10 anos	3 anos	R\$ 32,50
1	Pia da cozinha em inox	R\$ 1.700,00	12 anos	5 anos	R\$ 11,81
1	Mesa em inox	R\$ 3.600,00	12 anos	6 anos	R\$ 25,00
1	Fogão em inox	R\$ 16.000,00	12 anos	5 anos	R\$ 111,11
1	Caminhão com baú	R\$ 140.000,00	10 anos	2 anos	R\$ 1.166,67
TOTAL					R\$ 1.583,47

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados coletados (2015).

O computador utilizado para emitir notas fiscais e gerenciar os controles da empresa é um notebook de uso pessoal do proprietário, não constando na lista de bens da empresa.

Os valores de depreciação foram calculados com a divisão do valor do bem pela sua vida útil em meses. Como todos os bens estão com uso abaixo da vida útil estimada pela empresa, todos foram depreciados. Conforme o quadro 4 o valor mensal de depreciação é R\$ 1.583,47.

3.3.3.3 Outros custos e despesas fixos

Além dos custos com salários, encargos sociais e depreciação, há outros custos e despesas fixos necessários para o funcionamento da empresa. O mais expressivo deles é o pró-labore pago ao proprietário, seguido pelo custo com energia elétrica. Também é pago mensalmente aluguel, honorários para escritório de contabilidade, combustível utilizado em entregas da pamonha e compra e transporte de matéria-prima, água e esgoto, telefone e internet, tarifas bancárias e IPVA. O IPVA é pago em cota única, sendo o valor do quadro 5 a divisão do valor integral do imposto pelo número de meses no ano:

Quadro 5 - Outros custos e despesas fixos incorridos pela empresa

Descrição	Valor
Pró-labore	R\$ 3.000,00
Energia elétrica	R\$ 2.156,85
Aluguel	R\$ 948,75
Contador	R\$ 566,00
Combustível	R\$ 255,20
Água	R\$ 217,54
Telefone/internet	R\$ 199,00
Tarifas bancárias	R\$ 161,18
IPVA	R\$ 75,87
TOTAL	R\$ 7.580,39

3.4 PREÇO DE VENDA

A empresa pratica diferentes preços para seus produtos. As embalagens de 50 pamonhas salgadas e doces são vendidas a R\$ 100,00, e a embalagem com 10 litros de suco de milho é vendida a R\$ 62,50. Como a indústria é optante pelo Simples Nacional, sobre o preço de venda pode-se deduzir o valor do imposto para se chegar ao valor real do produto vendido conforme quadro 6.

Quadro 6 - Preço de venda

Descrição	Pamonha salgada	Pamonha doce	Suco de milho
Preço de Venda	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 62,50
Simples Nacional (7,34%)	R\$ 7,34	R\$ 7,34	R\$ 4,59
Valor de venda líquido	R\$ 92,66	R\$ 92,66	R\$ 57,91

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados coletados (2015).

Os valores do Simples Nacional foram calculados conforme legislação vigente no período analisado. O Simples Nacional é uma forma de tratamento tributário diferenciado destinado às micro e pequenas empresas, conforme determina a Lei Complementar nº 123/2006, com alterações posteriores. Atualmente as empresas com receita bruta no ano calendário anterior até R\$ 3.600.000,00 podem optar por essa forma de tributação, exceto algumas atividades específicas. As empresas optantes por esse regime de tributação recolhem de forma unificada os impostos

IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, ICMS, ISS e também a parte patronal do INSS. O valor do imposto é calculado por meio da aplicação das alíquotas constantes nos anexos I a V da Lei Complementar nº 123/2006 sobre a receita bruta do mês. A dedução do imposto no quadro 6 foi definida conforme quadro do anexo IV da referida Lei, destinado às indústrias.

3.5 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

A margem de contribuição é encontrada com a subtração dos custos variáveis do preço de venda dos produtos. O resultado encontrado representa o valor que a venda de cada unidade irá ajudar a pagar para cobrir os custos fixos a operação da empresa, até encontrar o ponto de equilíbrio e posteriormente o lucro.

Para encontrar a margem de contribuição dos produtos analisados, utilizou-se o valor de venda líquido de cada produto, já com o imposto deduzido, e subtraíram-se os respectivos custos variáveis já levantados anteriormente, conforme quadro 7.

Quadro 7 - Margem de contribuição

Descrição	Pamonha salgada	Pamonha doce	Suco de milho
Valor de venda líquido	R\$ 92,66	R\$ 92,66	R\$ 57,91
Custos variáveis de produção	R\$ 30,07	R\$ 32,27	R\$ 32,44
Margem de contribuição	R\$ 62,59	R\$ 60,39	R\$ 25,47

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados coletados (2015).

Com as margens de contribuição encontradas, é possível calcular o ponto de equilíbrio.

3.6 PONTO DE EQUILÍBRIO

O ponto de equilíbrio é encontrado com divisão do total dos custos e despesas fixos pela margem de contribuição, e em sua definição é o volume de vendas necessário para cobrir todos esses gastos fixos, não resultando nem em lucro nem prejuízo.

Para calcular o ponto de equilíbrio, deve-se primeiro somar todos os custos fixos. Somando-se todos os custos fixos da empresa, encontra-se o valor de R\$ 17.099,05 conforme quadro 8:

Quadro 8 - Custos e despesas fixos totais da indústria em julho de 2015

Descrição	Valor	Porcentagem
Salários e encargos sociais	R\$ 7.935,19	46,41%
Pró-labore	R\$ 3.000,00	17,54%
Energia elétrica	R\$ 2.156,85	12,61%
Depreciação de ativo imobilizado	R\$ 1.583,47	9,26%
Aluguel	R\$ 948,75	5,55%
Contador	R\$ 566,00	3,31%
Combustível	R\$ 255,20	1,49%
Água	R\$ 217,54	1,27%
Telefone/internet	R\$ 199,00	1,16%
Tarifas bancárias	R\$ 161,18	0,94%
IPVA	R\$ 75,87	0,44%
TOTAL	R\$ 17.099,05	100%

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados coletados (2015).

Em seguida, levantou-se o volume de vendas no mês para se chegar ao mix de produtos. No mês analisado foram vendidas 284 embalagens de 50 pamonhas salgadas, 429 de pamonhas doces e 210 embalagens de 10 litros de suco de milho.

Com os custos e despesas fixos totais e unidades vendidas do mês levantadas, pode-se calcular o ponto de equilíbrio:

$$PE \text{ mix} = \frac{(Custos \text{ Fixos} + Despesas \text{ Fixas})}{\frac{\sum (MC \text{ unitária por produto} \times Volume \text{ de venda por produto})}{\sum Volume \text{ de venda por produto}}}$$

$$PE \text{ mix} = \frac{17.099,05}{\frac{49.031,57}{923}}$$

$$PE \text{ mix} = 321,89 \text{ unidades}$$

O ponto equilíbrio mix encontrado é de 321,89 unidades, ou seja, considerando o mix de produtos encontrado a empresa precisa vender esse volume de produtos para cobrir seus custos e despesas fixos e não apurar lucro nem prejuízo. O que for vendido acima desse valor gera lucro a empresa, e abaixo gera prejuízo.

Destas 321,89 unidades vendidas necessárias para atingir o ponto de equilíbrio, 99,04 são de pamonha salgada, 149,61 de pamonha doce e 73,23 de suco de milho. Conforme gráfico 1, o produto que mais contribuiu para cobrir os custos fixos, e consequentemente o mais lucrativo para a indústria no período analisado, foi a pamonha doce:

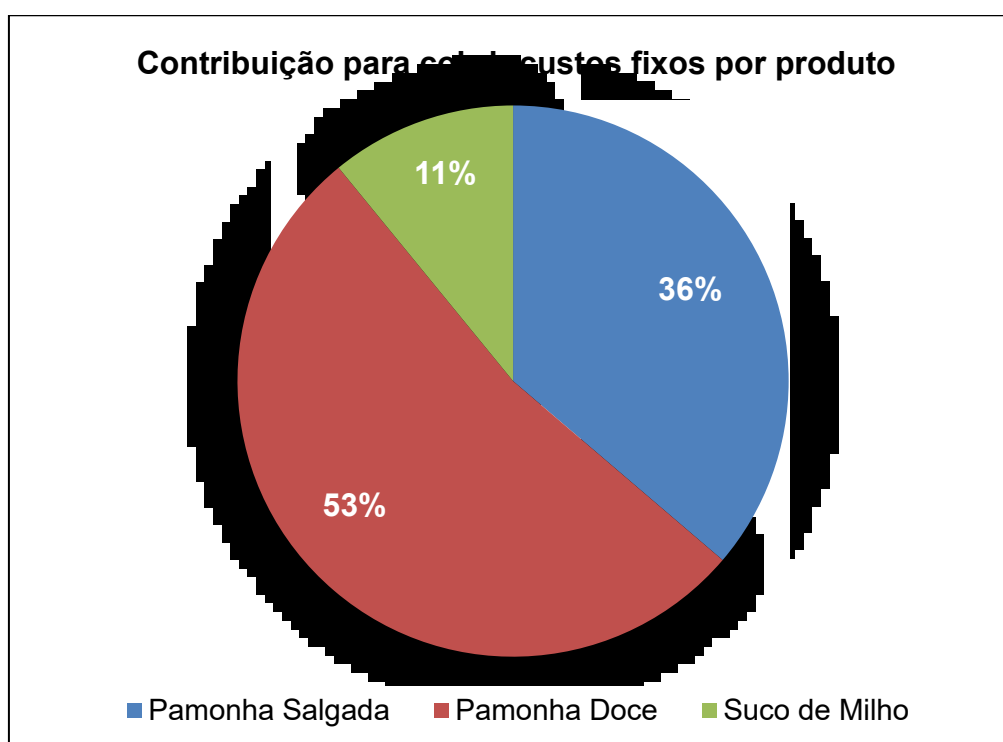


Gráfico 1 – Contribuição para cobrir os custos fixos por produto em porcentagem
Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados coletados (2015).

Multiplicando os volumes vendidos pelas suas respectivas margens de contribuição, encontra-se o valor total da margem de contribuição do mês: R\$ 49.031,57. Subtraindo-se desse valor os custos e despesas fixos do mês, chega-se ao lucro contábil apurado, no valor de R\$ 31.932,52 para julho de 2015.

O ponto de equilíbrio encontrado é 34,87% das vendas totais do mês analisado, indicando que a empresa tem uma boa margem de lucro.

4. CONCLUSÃO

O estudo objetivou identificar o processo produtivo dos produtos de uma indústria de alimentos derivados do milho, levantar seus custos de produção e aplicar uma análise de margem de contribuição e ponto de equilíbrio. A pesquisa foi realizada por meio de um estudo de caso na empresa AFEL Pamonharia Sabor do Milho, tendo como base o mês de julho de 2015.

A indústria fabrica e comercializa três produtos, pamonha salgada, pamonha doce e suco de milho. As pamonhas são comercializadas em embalagens com 50 unidades e o suco de milho em embalagens de 10 litros. Seu processo produtivo foi apresentado por meio de uma descrição de cada etapa da industrialização.

Analisando a estrutura de custos da indústria, os gastos foram classificados em custos variáveis e custos e despesas fixos. Os custos variáveis foram encontrados para cada produto de acordo com o processo de produção, enquanto os custos fixos são globais do mês. Foi encontrada também a margem de contribuição por produto.

Com esses valores levantados, foi possível calcular a margem de contribuição total do mês, de R\$ 49.031,57; seu ponto de equilíbrio, de 321,89 unidades; e também seu lucro contábil, de R\$ 31.932,52.

Também se calculou a contribuição em porcentagem de cada produto para cobrir os custos fixos. No mix de produtos do mês analisado a pamonha doce cobriu 53% dos custos fixos, a pamonha salgada 36% e o suco de milho 11%.

Os resultados obtidos trouxeram a empresa uma nova ferramenta para tomada de decisão, pois ao apurar os custos variáveis de cada produto é possível analisar sua margem de contribuição individual caso alguma matéria-prima tenha um aumento em seu preço, ou por força do mercado o preço de venda tenha que ser alterado. Também é possível estabelecer qual o preço mínimo de venda de cada produto a empresa pode praticar para não apurar prejuízo, de acordo com o volume esperado de vendas.

Como o estudo foi realizado em apenas uma indústria, para estudos futuros recomenda-se a aplicação do método de custeio em outras indústrias do mesmo segmento, a fim de se comparar os resultados.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Joseando Santos; ROCHA, José Sebastião; ALMEIDA, Sídia Fonseca. A importância da estruturação dos custos e preços básicos de produtos no processo decisório em micros, pequenas e médias empresas: um estudo de caso na indústria de calçados em Campina Grande-PB. In: **IX Congresso Internacional de Custos** (2005, Florianópolis). Anais... Florianópolis: ABC, 2005.
- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, Andre Andrade. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- BISCARO, Eli Teresinha. Análise Custo/Volume/Lucro em pequena empresa: estudo de caso em posto de combustível. In: **XIII Congresso Brasileiro de Custos** (2006, Belo Horizonte). Anais... Belo Horizonte: ABC, 2006.
- DUCATI, Erves; SILVA, André Felipe. APLICAÇÃO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO: ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE FABRICAÇÃO DE DOCES DE FRUTAS. In: **XXI Congresso Brasileiro de Custos** (2014, Natal). Anais... Natal: ABC, 2014.
- FERNANDES, Soraya. **Uma Proposta de Sistema de Custos para empresa prestadora de serviço: Um estudo de caso da FESTERÊ Entretenimento Ltda.** 2005. 44 fls. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294536.PDF>>. Acesso em: 07 jul. 2015.
- FISCHER, Marcio Alexandre; MELO, Daniela de Castro; RESENDE, Claudio Francisco, ALMEIDA, Marcelo Dias de. Desmistificando o conceito de Margem de Contribuição. In: **XIII Congresso Brasileiro de Custos** (2006, Belo Horizonte). Anais... Belo Horizonte: ABC, 2006.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos. **Manual de contabilidade societária**. FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, PEA/USP. São Paulo, Atlas. 2013.
- KROENKE, Adriana; SÖTHE, Ari; SCARPIN, Jorge Eduardo. Estrutura de Custos das Empresas do Setor de Vestuário Listadas na Bovespa: utilização da análise de regressão linear. **Abcustos Associação Brasileira de Custos**, São Leopoldo, v. 6, n. 1, abr. 2011. Quadrimestral. Disponível em: <<https://www.abcustos.emnuvens.com.br/abcustos/article/view/137/63>>. Acesso em: 12 abr. 2016.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LEONE, George S. G. **CUSTOS: Um enfoque administrativo**. 7. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1983.

LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**: contém critério do custeio ABC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. 9. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos**: conceito, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PORTER, Michael E. Os caminhos da Lucratividade: como implementar uma verdadeira vantagem competitiva, **HSM- Management**, São Paulo, n.1, p. 88-94, mar/abr, 1997.

ROTOLO, Caio Augusto. **Análise dos Custos de produção de uma micro cervejaria localizada em Florianópolis**. 2015. 35 fls. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2015. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis300650>>. Acesso em: 02 fev. 2016.

SANTOS, Leandro do Nascimento; BOMFIM, Tania Ferreira dos Santos. Uma contribuição prática da relação custo/volume/lucro numa indústria têxtil de pequeno porte. In: **XIX Congresso Brasileiro de Custos** (2012, Bento Gonçalves). Anais... Bento Gonçalves: ABC, 2012.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de Custos – Um enfoque gerencial com ênfase para o custeamento marginal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SOARES, Hermelindo Júnior. **Aplicação do Custeio Variável como Ferramenta para a Tomada de Decisão: um estudo de caso de uma indústria de alimentos**. 2010. 80 fls. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis283907.pdf>>. Acesso em: 08 abr. 2016.

SOUZA, Flavia Renata. **Análise de custos em prestação de serviços**: aplicação do custeio variável a uma escola privada de ensino infantil e fundamental. 2011. 49 fls. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis295948.pdf>>. Acesso em: 04 fev. 2016.

WERNKE, Rodney; JUNIOR, Sérgio Possenti Farias; LEMBECK, Marluce, MENDES, Eduardo Zanellatto. Análise Custo/Volume/Lucro aplicada em escola infantil. In: **XVIII Congresso Brasileiro de Custos** (2011, Rio de Janeiro). Anais... Rio de Janeiro: ABC, 2011.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos no Comércio Varejista**. Curitiba: Juruá, 2011.